

**ISS. Contrato de Construção com o fornecimento dos materiais.
Materiais estocados e a dedução pelo valor corrigido
nas datas dos fornecimentos.**

RUY BARBOSA NOGUEIRA
Professor Catedrático - USP

C O N S U L T A

Jamil Jorge, Jesse Jorge Advogados Associados, representando sua cliente TEMON TÉCNICA DE MONTAGENS E CONSTRUÇÕES LTDA., vêm solicitar o parecer de V. Exa. a respeito de questão relativa ao ISS (Imposto Sobre Serviço), do Município de São Paulo, como segue:

Pedem vênias para juntar, em anexo, petição inicial de "AÇÃO DECLARATÓRIA, CUMULADA COM DESCONSTITUTIVA DE AUTUAÇÃO FISCAL, PELO PROCEDIMENTO ORDINÁRIO", que a consulente "Temon" move contra a Prefeitura do Município de São Paulo, perante a MM. Terceira Vara da Fazenda Pública de São Paulo, Processo nº 835/93, que se encontra, atualmente, em fase de perícia contábil.

E X P O S I Ç Ã O D O S F A T O S

1. A Consulente é sociedade limitada que se dedica ao ramo de prestação de serviços de obras e projetos de engenharia civil, instalações e montagens elétricas e hidráulicas e outras, por empreitada, sub-empreitada ou administração. Por decorrência dessa atividade, é contribuinte do Imposto Sobre Serviços (ISS), cadastrada sob nº 8.385.029-5 no Cadastro de Contribuintes Municipais - CCM.

2. Para exercer o seu precípua mister, a Consulente firma *contratos de prestação de serviços de obras*, nos quais se obriga, além da prestação de serviços, também, a *fornecer todos os materiais necessários* à consecução das obras para as quais foi contratada.

3. A Consulente presta esses serviços em prazos variáveis, normalmente em períodos de 36 (trinta e seis) meses, sendo certo que muito raramente há prazo inferior a 12 (doze) meses.

4. Na fixação do preço de seus serviços a Consulente considera:

- a) o seu custo;
- b) os materiais que utilizará;
- c) sua margem de lucro.

Esclareça-se, desde logo, que nos contratos *a prazo*, os pagamentos que os tomadores de serviço efetuam à Consulente, são feitos, também, *a prazo*. Evidentemente, estão previstas cláusulas de reajustes das parcelas aprazadas.

5. *Entretanto, a consulente adquire imediatamente todos os materiais que utilizará na obra ao longo do tempo.*

Assim procede a Consulente, porque, se adquirisse os materiais à medida em que fossem necessários, seus preços elevar-se-iam consideravelmente, tornando inviável o contratado, porque superariam o valor estabelecido para a efetivação da obra.

6. Acrescente-se, por necessário, que a Consulente não pode cobrar à vista, do seu cliente, o preço dos materiais, porque estes representam, em média, 60% (sessenta por cento) do valor total da obra.

7. *Em resumo:* a autora adquire de uma só vez todos os materiais que utilizará na obra, guarda-os estocados em seu depósito e remete-os para a obra, na medida da necessidade, por meio de notas-fiscais de remessa.

8. Conclui-se que o valor dos materiais adquiridos pela Consulente, por constituir parte do preço contratado para a obra, é cobrado pela autora, *em parcelas*, durante todo o período de duração do contrato, *sob correção monetária*. Ora, o preço dos materiais é *excluído* da base de cálculo para efeito da tributação pelo ISS, já que esta consiste tão somente no valor relativo ao serviço prestado.

9. No entanto, a Consulente foi autuada por Agente Fiscal do Departamento de Rendas Mobiliárias deste Município, porque entendem que a autora teria infringido dispositivos legais do ISS, nos anos de 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 e 1990, tendo recolhido a menor o imposto municipal.

10. *Em resumo:* o Sr. Agente Fiscal, na verdade, tributou, pelo ISS, operações com mercadorias adquiridas de terceiros e utilizadas em obras de construção civil.

11. Para tanto, utilizou o expediente de dar a estas mercadorias o seu valor histórico. Por consequência, *augmentou* o valor tributável, eis que *reduziu o valor das deduções*.

12. À vista de todo o exposto e das peças dos autos, solicita a V.Exa. responder aos quesitos anexos.

P A R E C E R

Introdução

I - É sabido que a Constituição Federal não cria tributos, mas por meio da discriminação ou partilha constitucional de rendas, outorga poderes para sua instituição, como também, por várias disposições estabelece os limites dessa competência e estrutura o “sistema tributário nacional”, separando e distribuindo os diferentes impostos em espécie, de forma que um não conflite com outro.

II - Assim, por exemplo, em relação ao ISS, com a redação da Emenda 3/93, estatui a Constituição:

Art. 156 - Compete aos Municípios *instituir* impostos sobre:

III - *serviços* de qualquer natureza, *não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

FATO GERADOR

III - Observe-se que, por esta norma da partilha dos impostos, ao mesmo tempo que a Constituição outorga competência ao Município para tributar, ela delimita que este imposto somente pode ter como suporte fático (Steuertatbestand) “*serviços*”. Não poderá, por exemplo, ter como fato gerador ou suporte fático, mercadoria, renda, valores e muito menos a “correção ou atualização monetária”. Estabelece ainda, expressamente, mais duas limitações: não poderá tributar as operações compreendidas no art. 155, II (ICMS) e, somente poderá tributar os “*serviços*” *definidos em lei complementar*, ou seja, constantes da *Lista de Serviços*.

IV - Os serviços prestados pela ora Consulente foram e estão taxativamente especificados em “*numerus clausus*” na **Lista de Serviços** anexa ao Decreto-lei nº 406/68, item 19, repetido no Decreto-lei 834/69 no mesmo item 19 e com a mesma redação passou a ser item 32 na Lista da Lei Complementar nº 56/87, sempre nestes termos:

“Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o

fornecimento de mercadorias *produzidas* pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).”

V - Portanto, temos que, por essas disposições da própria partilha constitucional, o Município somente pode tributar “serviços” e somente os serviços constantes da LISTA.

Assim sendo, no presente caso está o Município de São Paulo incidindo em inconstitucionalidade e ilegalidade ao exigir, sob o rótulo de ISS, imposto sobre “correção monetária” ou sobre a “atualização do valor dos materiais”, quando não existe esta hipótese de incidência na Lista de Serviços.

BASE DE CÁLCULO

VI - Outra flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade está na contrariedade às disposições expressas do art. 146, III, “a” da Constituição e art. 9º, § 2º “a” do Decreto-lei 406/68.

Com efeito.

Estatui a Constituição Federal:

Art. 146 - Cabe à *lei complementar*:

III - Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, *em relação aos impostos discriminados nesta Constituição*, a dos respectivos fatos geradores, *bases de cálculo* e contribuintes;

Por sua vez, o Decreto-lei nº 406/68, com a redação do Decreto-lei 834/69 e a natureza de Lei Complementar, reza:

Art. 9º - *A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa, o imposto será calculado sobre o *preço deduzido das parcelas correspondentes*:

a) *ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços*;

b) *ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.*

VII - Como essa *legislação complementar* determina, expressamente, que será descontado do preço o VALOR dos materiais fornecidos, a ora Consulente, cumprindo fielmente essa garantia que a Constituição e a lei

lhe conferem, deduziu o *valor atualizado*, do preço dos materiais por ela fornecidos, utilizando-se dos mesmos critérios ou índices oficiais utilizados pela Prefeitura.

Se o Código Civil, em seu art. 160, I estatui que não constituem atos ilícitos “os praticados... no exercício regular de um direito reconhecido”, vê-se que os Autos de Infração lavrados são incabíveis, improcedentes e mesmo atos nulos, por estarem contra a Constituição e a legislação complementar.

CORREÇÃO MONETÁRIA

VIII - É hoje um truismo que, salvo disposição de lei que expressamente proíba a *correção monetária*, ela é de aplicação generalizada dentro do período inflacionário, mesmo porque, sem ela, ocorreria enriquecimento sem causa do credor a injusto dano do devedor.

Com efeito.

IX - Na obra *A Correção Monetária no Direito Brasileiro*, edição Saraiva, 1983, pág. 314, esclarece o saudoso Professor Brandão Lopes:

“Na área fiscal, o contribuinte que paga imposto indevido tem hoje *direito*, na repetição, à *mesma correção que beneficia a Fazenda Pública*, na conformidade de jurisprudência pacífica, formada sem apoio em lei nenhuma. E em inúmeros julgados votos discordantes afirmam que a correção monetária nada acrescenta à dívida reclamada, com aquela nada mais se fazendo do que *atualizar* a expressão desta, ou então, simplesmente, sem mesmo cuidar de invocar qualquer justificativa, que é de se conceder a correção monetária, *de modo geral, em todos os casos, seja qual for a natureza da dívida.*”
(grifos da transcrição)

X - Na mesma obra acima citada, o Professor Arnaldo Wald, que talvez seja o jurista pátrio que mais tem escrito sobre a correção monetária, assim resume a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

“Efetivamente, a partir de 1978, em virtude de sucessivas decisões, que sempre foram precedidas de amplo debate, firmou-se, de modo manso e pacífico, a jurisprudência do STF, nos termos seguintes:

- a) podem as partes livremente convencionar a correção monetária, desde que não exista vedação expressa por norma de ordem pública;

- b) a correção monetária não se confunde com os juros, pois ela é a atualização da própria dívida;
- c) em todos os casos de responsabilidade civil cabe a correção monetária. Embora a Súmula 562 só se refira aos danos materiais causados por atos ilícitos, o entendimento do Supremo abrange, atualmente, qualquer tipo de dano causado, tanto nas hipóteses de responsabilidade delitual, extracontratual ou aquiliana como nos casos de responsabilidade contratual;
- d) nas desapropriações, o atraso culposo da administração no pagamento da indenização devida justifica a correção monetária, não obstante o disposto na Súmula 416;
- e) a correção deve incidir até o efetivo pagamento do débito ou da indenização (Súmula 561);
- f) admite-se a correção monetária em virtude de aplicação da analogia, *não se exigindo, pois, lei expressa para que a correção possa incidir.* (pág. 20, grifos da transcrição)

XI - Como se vê, quer pela doutrina, como pelo Direito Pretoriano, a aplicação da correção monetária já foi generalizada como medida de justiça, sem necessidade de lei, pois é apenas e tão só uma atualização ou correção para se obter a paridade e impedir o enriquecimento sem causa do credor, pelo injusto empobrecimento do devedor.

Ora, no caso consultado, quando o Decreto-lei 406/68, em seu artigo 9º, § 2º, letra "a" manda deduzir do "preço" o "valor dos materiais" é óbvio que o *valor*, dentro de período inflacionário, é o *valor atualizado* por meio da correção monetária e correção monetária nada tem a ver com "serviço", tanto assim que da Lista de Serviços não consta, como não poderia constar, a correção monetária.

XII - No jornal O Estado de São Paulo, de 01.12.92, Antonio Manoel Gonzalez, Advogado e Professor de Direito Tributário, sob o título "ISS NÃO DEVE INCIDIR SOBRE REAJUSTE - Fiscais da Prefeitura têm calculado o imposto sobre Correção Monetária por atraso", relata que alguns fiscais da Prefeitura, por manifesto erro e contra a própria orientação escrita dada pela Prefeitura em consulta, lavraram improcedentes autos de infração, exigindo ISS sobre a correção monetária e assim conclui:

"Realmente as respostas dadas às consultas formuladas por alguns contribuintes foram no sentido de que aquelas importâncias devem ser *expurgadas* da *base de cálculo* do Imposto (Consultas nºs 1.507 e 1.534).

A consulta 1.534, Processo nº 37.009.961-92-94, publicada no Diário Oficial do Município de 26.08.92, está assim redigida:

6. Não se inclui na *base de cálculo* do ISS o valor dos encargos financeiros decorrentes de atraso de pagamento.”

Como se vê dessas decisões da própria Prefeitura, os Autos de Infração lavrados, são absolutamente improcedentes.

Feitas estas exposições, para maior clareza, passamos a transcrever cada quesito antes da respectiva resposta.

1º QUESITO

Considerando-se que a atividade da consulente está tipificada na Lista de Serviços, anexa ao Decreto nº 25.364/88, e considerando-se que a base de cálculo do ISS é o *preço do serviço*, pode-se afirmar que, para apuração do imposto a ser pago, deverão ser deduzidas as parcelas correspondentes ao *valor dos materiais* empregados na obra e fornecidos pelo prestador de serviços?

RESPOSTA

Sim.

Além de o Decreto do Município de São Paulo nº 25.364/88 prever na sua Lista de Serviços, taxativamente, os serviços da Consulente, convém ressaltar que, estatuinto a Constituição Federal, no item III de seu artigo 156, que tais serviços são os “definidos em lei complementar”, a Lei Complementar nº 56/87, na Lista de Serviços a ela anexa, continuou a incluir os serviços da ora Consulente em seu item 32, reproduzindo, literalmente, a mesma redação transcrita do item 19 da Lista anexa ao Decreto-lei nº 834/69. A *Lista* do Decreto municipal como não poderia deixar de ser, é cópia ou transcrição da Lista anexa à legislação complementar da Constituição.

Quanto ao direito à dedução do valor dos materiais, este direito é inconcusso, pois como já vimos está literalmente estabelecido e reconhecido pelo Decreto-lei 406/68:

Art. 9º A *base de cálculo* do imposto é o *preço do serviço*.

§ 2º - Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da Lista anexa, o imposto será calculado sobre o *preço deduzido das parcelas correspondentes*:

- a) ao *valor* dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços:
- b) ao *valor* das subempreitadas já tributadas pelo Imposto:

2º QUESITO

Pode-se afirmar que no conceito de *valor dos materiais* está implícito o conceito de *valor corrigido monetariamente*, sob pena de evidente aumento ilegal da *base de cálculo do imposto em questão*?

RESPOSTA

Sim.

O regime de correção monetária foi introduzido no Brasil pela Lei 4.357, de 16 de julho de 1964, tratando precisamente da correção monetária dos débitos fiscais.

Em 1969, portanto cerca de 5 anos após e já dentro do regime da inflação e da correção monetária é que foi expedido o Decreto-lei nº 834 de 1969, alterando disposições do Decreto-lei 406/68, entre as quais as do § 2º, letras “a” e “b” do art. 9º. Autorizando expressamente deduzir do “preço”, o “valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço”, é o que reza a letra “a”.

É evidente que, quando a própria Lei complementar determina expressamente que será deduzido “o VALOR”, está claro que, dentro do regime de inflação e correção monetária, a lei está, com o vocábulo “VALOR”, autorizando a respectiva correção monetária.

Além de essa legislação ser de caráter supra-ordenado (legislação complementar), estatui ainda a Constituição que a legislação sobre o “sistema monetário” é de competência privativa da União. (CF art. 22, inciso VI)

Sendo nesse contexto a expressão “VALOR” conceito do sistema monetário que é da competência privativa da União, não tem o agente municipal, sequer, competência em relação à matéria e muito menos para “glosar” a atualização ou correção monetária.

Se o próprio texto literal da legislação nacional (complementar) estatui que

“o imposto será calculado sobre o *preço* deduzido das parcelas *correspondentes*... ao *valor* dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço”

não pode o Agente Fiscal municipal lavrar auto de infração contra quem, ao contrário de infração, somente fez as deduções dos valores *corrigidos monetariamente*, de acordo com *os sistemas monetário e tributário nacionais*.

3º QUESITO

Pode-se estabelecer como fato incontroverso que a correção monetária não representa nenhum “plus”, mas é, tão somente, a atualização do valor no tempo?

RESPOSTA

Sim.

A própria Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, ao criar e introduzir no Brasil a correção monetária, a conceituou e delimitou, precisamente, como *atualização monetária do valor no tempo*, pois assim estatui em seu art. 7º:

“Os débitos fiscais, decorrentes do não recolhimento *na data devida*, ... terão o seu *valor atualizado monetariamente* em função das variações no poder aquisitivo da moeda nacional.”

Também nesse mesmo sentido, de que a correção monetária é mera atualização, sem nenhum acréscimo, é torrencial a jurisprudência.

Assim, por exemplo, em acórdão unânime, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, reiteradamente esclarece no R.E. nº 114.574 S.P., Rev. R.T.J. nº 142:

“... correção monetária. Cabimento desta, que *não constitui acréscimo*, mas mera atualização, decorrente da lei.” (pág. 632 - grifo da transcrição)

“não há como deixar de mandar incidir a correção monetária, que *não é nenhum acréscimo e sim mera atualização*.” (pág. 632 - grifos da transcrição)

“Decidindo o judiciário pela existência do crédito, em favor do contribuinte, como decidiu, não há como deixar de mandar incidir a *correção monetária, que não é nenhum acréscimo e sim mera atualização*.” (pág. 632 - grifos da transcrição)

“o acórdão nada mais fez do que reconhecer o direito ao crédito pelo seu valor ... preservado da inflação” (pág. 633)

“... jamais para afastar a correção monetária, que serve apenas para preservar o valor dos efeitos da inflação (pág. 633).

Igualmente o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em continuados acórdãos tem assim decidido, como se pode ver dos seguintes julgados:

“A sistemática da correção monetária dos débitos oriundos de decisão judicial - positivada pela Lei nº 6.899, de 08 de abril de 1981 - constitui vero princípio jurídico, aplicável a *relações jurídicas de todas as espécies e de todos os ramos do direito*. É ressabido que o reajuste monetário visa exclusivamente a *manter no tempo o valor real da dívida*, mediante a alteração de sua expressão nominal.

Não gera acréscimo ao valor nem traduz sanção punitiva. *Decorre do simples transcurso temporal*, sob regime de desvalorização da moeda. A correção monetária consulta o interesse do próprio Estado-juiz, a fim de que suas sentenças produzam - tanto quanto viável - o maior grau de satisfação do direito cuja tutela se lhe requer.” (Acórdão da 1ª T. do STF, D.J.U. de 29.11.93, pág. 25.860 - grifos da transcrição)

“O débito consignado deve ser restituído ao credor, mantido o valor originário. A jurisprudência do S.T.J. está orientada no sentido de *estender a correção monetária a todos os débitos, seja de que natureza forem*, tocante àqueles resultantes de decisão judicial, com a edição da Lei nº 6.899/81. Essa matéria sobre ser possível ou não a incidência da correção monetária não pode inibir o julgador de, *adequado sua interpretação à realidade social e econômica, entregar a prestação a que faz jus o jurisdicionado*”. (Ac. 3ª T. do S.T.J., D.J.U. de 01.07.91, pág. 9.196 - grifos da transcrição)

“A correção monetária nada mais é do que a manutenção da identidade do poder aquisitivo da moeda e deve ser plena, sob pena de deixar sem integral reposição o patrimônio do lesado” (Acórdão da 7ª C. do 1º TAC-SP. Ag. 382-721).

4º QUESITO

A Constituição Federal ampara a atitude da consulente, ao praticar a correção monetária dos valores dos materiais que adquiriu para deduzi-los na apuração do imposto a pagar?

RESPOSTA

Sim.

Como já expuzemos na introdução deste parecer, o art. 156, III, da Constituição Federal outorga competência ao Município para instituir e exigir imposto sobre “*serviços*”, e ainda, que esses serviços sejam os especificados na Lista anexa à Lei complementar.

Contra essas disposições da Constituição, o Município de São Paulo está exigindo imposto sobre *correção monetária*, que nada tem a ver com *serviços* e que por isso mesmo não consta da Lista de Serviços.

Também na mesma introdução, já vimos que a Constituição estatui em seu art. 146, III, “a” que a *base de cálculo* dos impostos constantes da partilha tributária, é a determinada pela lei complementar.

No caso, a base de cálculo já está literalmente especificada no art. 9º, § 2º, letra “a” do Decreto-lei 406/68, determinando que da *base de cálculo* que é o preço, será *deduzido o valor dos materiais fornecidos* pelo prestador dos serviços.

Nesta questão da base de cálculo, também é flagrante a inconstitucionalidade e ilegalidade, por ferir as citadas disposições da Constituição e da legislação complementar.

Além desses dispositivos específicos, vários são os princípios gerais e especiais expressos ou implícitos, da Constituição, que amparam a atitude da Consulente.

5º QUESITO

Tem a Consulente o direito de corrigir monetariamente, com os mesmos índices utilizados pelo Fisco Municipal na cobrança de seus créditos fiscais, os valores dos materiais de construção que adquire e que compõem o preço dos serviços de execução de obras de construção civil, na forma acima explicitada?

RESPOSTA

Sim.

A Constituição Federal estabelece expressamente:

Art. 22 Compete privativamente à União legislar sobre:

VI - Sistema monetário...

Ainda a mesma Constituição, pelo art. 146, III, "a", estabelece que é da competência da lei complementar dispor sobre a *base de cálculo* dos tributos constantes dela Constituição.

Por sua vez, a União expediu o Decreto-lei 406/68 que, com as alterações do Decreto-lei 834/69, estabelece:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o *preço* do serviço.

§ 2º Na prestação dos serviços que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa, o imposto *será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes*:

a) *ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.*

Quando essa disposição autoriza a dedução do *valor*, dentro do regime inflacionário, mais do que implícito, está expresso o direito de o prestador do serviço deduzir o *valor corrigido*, pois esta disposição da lei complementar visa impedir que o ISS possa incidir sobre o que não é serviço, mas apenas atualização monetária.

Além de toda a doutrina, jurisprudência e legislação já citadas, basta lembrar a legislação fisco-monetária autorizando a correção monetária das demonstrações financeiras das empresas. O eminente Professor e Magistrado Hugo de Brito Machado, escrevendo precisamente sobre essa correção, ressalta: "tem por finalidade excluir do lucro destas, a parcela decorrente da inflação... evita que o imposto de renda seja calculado sobre algo que efetivamente não é renda." (Repertório IOB nº 5/93, pág. 85).

Como esta legislação federal, no dizer do eminente Magistrado e Professor foi expedida para evitar que o fisco federal cobrasse imposto de renda sobre a *correção monetária*, também a letra "a", § 2º do art. 9º acima transcrito determinou que do preço seja deduzido o valor dos materiais, para precisamente impedir que o Município possa cobrar ISS sobre a *correção monetária* que não é serviço, mas apenas atualização monetária.

Este é nosso parecer s.m.j.

São Paulo, 03 de agosto de 1994